

## Actualité fiscale

Confirmation de la faculté pour l'Administration de contrôler les déficits antérieurs non encore imputés

*CE, 5 juillet 2023, n°464928, Société anonyme ST Dupont*

*L'Administration peut, dans l'exercice de son droit de contrôle, vérifier l'existence et le montant du déficit reportable, issu d'exercices antérieurs, même prescrits, dont l'entreprise dispose à la clôture de l'exercice vérifié, alors même que ce déficit n'a pas été imputé sur les bénéfices de cet exercice. Le contribuable peut, en conséquence, contester la réduction du déficit reportable par voie de réclamation contentieuse.*

Selon la jurisprudence ancienne et constante du Conseil d'Etat, l'Administration est en droit, lors de la vérification d'un exercice non prescrit, de contrôler également les déficits résultant d'exercices prescrits qui ont fait l'objet d'une imputation au titre d'un exercice non prescrit et d'en remettre en cause le montant, dès lors que ces déficits influent sur le résultat de l'exercice non prescrit en cause (en ce sens : CE, 4 novembre 1970, n° 75564 ; BOI-IS-DEF-10-20, n° 270). Le déficit d'un exercice prescrit est alors traité comme une charge de l'exercice non prescrit.

La CAA de Paris avait étendu cette jurisprudence à la situation dans laquelle sont vérifiés les déficits résultant d'exercices prescrits qui n'ont pas été imputés mais seulement reportés au cours des exercices non prescrits. Elle a considéré que ces déficits augmentent le déficit des exercices non prescrits et « influent nécessairement sur les résultats servant de base à l'imposition, même si celle-ci est nulle, compte tenu de la situation fiscalement déficitaire » de la société (CAA Paris, 13 avril 2022, n° 19PA01644, Société ST Dupont. Voir la lettre fiscale Numeum de Juin 2022).

### **Droit pour l'Administration de rectifier un déficit antérieur non encore imputé**

Le Conseil d'Etat vient de confirmer cette analyse. Lorsque l'Administration procède au contrôle fiscal d'une entreprise au titre d'un exercice, elle est fondée à exercer son pouvoir de contrôle et de rectification sur l'existence et le montant du déficit reportable, issu d'exercices antérieurs, même prescrits, dont cette entreprise déclare disposer à la clôture de l'exercice vérifié. Il précise que tel est le cas même lorsque ce déficit n'a pas été imputé sur les bénéfices de cet exercice et est seulement susceptible d'affecter le résultat d'exercices ultérieurs par la voie du report déficitaire.

Le rapporteur public relève dans ses conclusions qu'autoriser l'Administration fiscale à rectifier sans attendre un montant de déficits susceptibles d'être reportés en avant était protecteur des intérêts légitimes de l'Etat, à long terme. Il soulignait en outre des considérations de sécurité juridique dans l'intérêt de l'Etat mais aussi pour la société contrôlée, en ne laissant pas s'installer une situation d'attente.

### **Faculté d'introduire une réclamation contre la réduction de ce déficit**

En conséquence, le Conseil d'Etat confirme qu'est ouvert à l'entreprise le droit de contester par voie de réclamation contentieuse, sur le fondement du deuxième alinéa de l'article L. 190 des procédures fiscales, la réduction par l'Administration du montant de son déficit reportable.

#### **Rédacteur**

#### **Xavier Houard**

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33(1)55 68 49 53 / +33(6)20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

Le deuxième alinéa de l'article L. 190 du LPF a institué un droit de réclamation sans assigner à son exercice un terme spécifique. Eclairé par les travaux préparatoires de l'article 86 de la loi du 30 décembre 2002 dont il est issu, cette disposition a pour seul objet de permettre, pour leur sécurité juridique, aux entreprises dont les résultats ont été redressés par l'Administration mais demeurent déficitaires, de contester ces redressements par des réclamations qui sont recevables dès la réception de la réponse de l'administration à leurs observations, ou, le cas échéant, à compter d'un délai de trente jours après la notification d'impositions d'office, ou, en cas de saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, dès la notification de l'avis rendu par cette commission, sans avoir à attendre la mise en recouvrement des impositions supplémentaires susceptibles d'en résulter au titre d'exercices ultérieurs. Cette faculté de réclamer peut être exercée aussi longtemps que le résultat déficitaire est reportable.

## Management fees et convention d'animation du groupe : attention au risque de double emploi

*CAA de Paris, le 22 mars 2023 n°21PA04911*

*Une convention d'animation de groupe dont les prestations rendues par la société holding à ses filiales opérationnelles ne sont pas suffisamment détaillées, fait double emploi, avec les fonctions d'animation qu'il lui revient d'exercer es qualité. Ces prestations sont ainsi dépourvues de toute contrepartie.*

Une très grande attention est portée par les services vérificateurs aux prestations de management fees facturées par une société holding à ses sociétés filles. On rappellera, sans prétendre à l'exhaustivité, qu'une partie des remises en cause ont notamment eu lieu sur le terrain juridique, pour nullité par absence de cause. Ainsi, les jurisprudences Samo-gestion (Cass. Com. 14/09/2010 n° 09-16084) et Mecasonic (Cass. Com. 23/10/2012 n° 11-23376) ont sanctionné des situations où une personne physique, également dirigeante d'une société A, facturait à cette dernière des prestations de direction. Dans ces situations, la Cour de cassation a estimé que le contrat de prestations de services était dépourvu de cause pour la société A. Les prestations de services qu'il prévoyait relevaient des fonctions d'un dirigeant et devaient être assumées par celui-ci en cette qualité. Aussi, les prestations de services facturées par ailleurs faisaient double emploi.

La fiscalité tire les conséquences de cette « absence de cause » pour la société procédant au paiement des prestations qui conduit à la constatation d'un acte anormal de gestion. Il en résulte notamment :

- le rejet de la déductibilité de la charge pour la détermination du résultat imposable à l'IS de la société bénéficiaire des services,
- le rejet du droit à déduction de la TVA.

L'arrêt rendu par la Cour Administrative d'Appel de Paris, le 22 mars 2023, constitue une nouvelle illustration des risques afférents à la mise en œuvre de conventions trop générales dans leur rédaction.

Dans cette affaire, un groupe était constitué d'une société mère A et de ses 22 filiales. Une société B dont l'associé unique Monsieur X était également directeur-général de la société A rendait pour le compte de la société A des prestations d'animation au profit des filiales, de type économique, financière, commerciale et administrative.

La convention conclue entre les sociétés A et B précisait que les prestations étaient assurées exclusivement par monsieur X. La société A regroupait les services centraux du groupe et employait 33 salariés.

L'administration fiscale, suivie par le Tribunal Administratif de Montreuil, a rejeté la déduction en charges au niveau de la holding de ces prestations, ainsi que la TVA déductible afférente.

Le juge rappelle qu'il appartient au contribuable de justifier du montant des charges qu'il entend déduire, et du principe de déduction. Il rappelle également que les charges doivent être exposées dans l'intérêt de l'entreprise, et être appuyées de justifications suffisantes sur la nature de la charge en cause mais également sur l'existence et la valeur de la contrepartie qui en est retirée.

Pour justifier son analyse, la CAA de Paris relève plusieurs éléments :

- Les factures de la société B n'étaient pas suffisamment détaillées dans leur libellé. Elles faisaient référence à des prestations de direction et d'animation dans des termes généraux ne permettant pas d'assurer une distinction avec les fonctions incombant au DG de la société A, en cette qualité.
- Le directeur général de la société doit être présumé assurer la définition de la stratégie de l'entreprise qui implique des fonctions d'animation des sociétés du groupe.
- Ni les attestations des CAC ni les procès-verbaux des délibérations du conseil d'administration ne permettaient d'étayer les modalités d'intervention de la société B.

En conséquence, elle a considéré que les sommes versées étaient dépourvues de cause, peut important qu'il n'y ait pas eu de double rémunération. Elle juge que les fonctions d'animation relèvent de l'objet social de la société holding et que leur nature sont de celles exercées par son directeur général.

## Refus de la déduction en France des pertes d'une succursale européenne : transposition de la jurisprudence W AG

[TA de Montreuil, 27 avril 2023, n°2010516](#)

*Le tribunal administratif de Montreuil a récemment pris une décision concernant la déduction des pertes d'une succursale européenne, en se référant à la jurisprudence défavorable de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) dans l'affaire W AG. Dans cette affaire, le tribunal a refusé d'autoriser l'imputation en France des pertes définitives d'un établissement stable implanté dans un autre État membre lorsque la France a renoncé à son pouvoir d'imposer cet établissement par le biais d'une convention fiscale.*

Selon la jurisprudence de la CJUE, une société établie dans un État membre de l'Union européenne peut déduire les pertes de son établissement stable situé dans un autre État membre, à condition de prouver qu'elles sont devenues définitivement inutilisables (arrêt CJUE du 12 juin 2018, affaire AIS Bevola BIC-XIV-420). Cependant, la Cour a interdit cette imputation lorsque l'État d'établissement de la société a renoncé à imposer les résultats (et, corrélativement, à admettre la déduction des pertes) des établissements stables non-résidents en vertu d'une convention fiscale (arrêt CJUE du 22 septembre 2022, affaire W AG).

À l'occasion d'un différend concernant la déductibilité des pertes subies par les succursales grecque et portugaise d'une société française faisant partie d'un groupe d'intégration fiscale, le tribunal administratif de Montreuil a décidé d'appliquer la solution issue de la décision W AG plutôt que celle résultant de l'arrêt Bevola. Selon le tribunal, l'impossibilité de principe d'imputer les pertes étrangères ne constitue pas une restriction à la liberté d'établissement garantie par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Cette solution est basée sur le fait que la France a renoncé à son pouvoir d'imposer les résultats de ces établissements stables en vertu des conventions fiscales bilatérales signées avec les États où ces établissements sont implantés.

Il convient de noter que les principes établis dans l'arrêt Bevola ont été appliqués par les tribunaux français dans une affaire impliquant une société française faisant partie d'un groupe d'intégration fiscale, dont la succursale luxembourgeoise déficitaire avait cessé toute activité et avait été radiée du registre du commerce luxembourgeois. Cette décision a été rendue par le tribunal administratif de Montreuil le 9 mai 2019, confirmée ultérieurement par la cour administrative d'appel de Versailles le 9 juin 2022 (n° 1803472 et n° 19YE03130 respectivement). Dans cette affaire, la cour administrative a reconnu la déductibilité des pertes définitives de la succursale luxembourgeoise par la société française.

Il conviendra de suivre cette dernière affaire afin de voir quelle position sera adoptée par le Conseil d'État.

## Régime mère-fille : application aux succursales françaises de sociétés étrangères

*Conseil d'Etat, 20 juin 2023, n° 456719, société QBE Insurance Europe Limited*

*Le respect des conditions relatives au régime mère-fille doit être apprécié au niveau de la société et non pas uniquement au niveau de la succursale française percevant les dividendes. La seule circonstance que les titres ne soient pas inscrits à l'actif fiscal de la succursale ne saurait faire obstacle à l'application du régime.*

Le régime dit mère-fille permet aux sociétés mères françaises de bénéficier, sous certaines conditions, d'une exonération à hauteur de 95% (99% dans certains cas) des dividendes versés par leurs filiales. Le Conseil d'Etat vient de préciser les modalités d'application de ce régime lorsque les dividendes ont été alloués à sa succursale française par une société non-résidente.

### **Modalités d'appréciation des conditions d'éligibilité au régime : seuil de détention et durée de conservation**

Pour bénéficier du régime mère-fille, les titres de participations doivent notamment revêtir la forme nominative, être détenus en pleine ou en nue-propriété et représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice et avoir été conservés pendant un délai de 2 ans (CGI, art. 145, 1, a à c).

Lorsque les dividendes qu'elle a reçus de ses propres filiales sont alloués par une société non-résidente à sa succursale établie en France, le Conseil d'Etat juge que le respect des conditions de seuil et de durée de détention relatives aux titres en cause s'apprécie globalement, c'est-à-dire « au niveau de la société et non pas uniquement au niveau de la succursale ».

A cet égard, pour apprécier si une société est passible de l'IS en France, le Conseil d'Etat raisonne au regard des caractéristiques de la société étrangère – et non sa succursale prise isolément – en cherchant à l'assimiler à une société française (CE, 24 novembre 2014, n° 363556, Société Artémis).

Les conditions d'éligibilité au régime doivent alors s'apprécier « au niveau de la société qui en demande le bénéfice à raison des dividendes compris dans le bénéfice imposable à l'IS de son établissement français ».

### **Non incidence de l'inscription des titres de participation à l'actif du bilan fiscal de l'établissement stable**

Le Conseil d'Etat juge que « la seule circonstance » que les titres ne soient pas inscrits au bilan fiscal de la succursale française ne saurait faire obstacle à l'application du régime. Aussi, cette inscription n'est pas une condition de fond du régime de quasi-exonération.

En l'espèce, une société d'assurance britannique avait alloué en 2011 une fraction des dividendes tirés de ses participations dans des filiales étrangères, à sa succursale française, selon une clé de répartition déterminée sur la base de la quote-part de la succursale en cause dans le montant total des provisions techniques.

En l'espèce, l'existence de modalités d'allocation des actifs/revenus propres au secteur de l'assurance ne prive pas la décision rendue de son caractère général. Toutefois, ainsi que le souligne la rapporteure publique, l'inclusion des dividendes perçus par une société étrangère dans son bénéficiaire passible de l'IS en France suppose que les dividendes en cause puissent être rattachés à l'entreprise exploitée en France (CGI, art. 209). Si l'inscription à l'actif du bilan n'est pas, en elle-même, une condition d'éligibilité au régime mère fille, elle constitue une décision de gestion prenant acte du rattachement effectif à la succursale (et permettra de justifier de la perception des dividendes et de l'application à ceux-ci du régime de quasi-exonération).

## Contrôle du CIR : Modalités d'intervention des agents du Ministère de la recherche

*CAA de Versailles, 23 mai 2023, n°21VE03300, SAS Secobra Recherches*

*La CAA de Versailles rappelle les garanties encadrant les modalités d'intervention des agents du Ministère de la recherche dans le cadre d'un contrôle CIR.*

Le contrôle exercé sur le crédit d'impôt recherche (CIR) présente la singularité de pouvoir faire intervenir deux administrations différentes :

- l'administration fiscale, qui demeure seule compétente pour procéder à des rectifications, et, le cas échéant,
- le Ministère chargé de la recherche (MESRI), dont l'intervention présente toutefois un caractère facultatif.

Les modalités d'intervention des agents du MESRI sont encadrées par les dispositions de l'article R. 45 B-1 du LPF.

Ces dispositions imposent aux agents du MESRI d'adresser à l'entreprise contrôlée une demande d'éléments justificatifs et de lui garantir un délai de 30 jours pour y répondre (le cas échéant prorogé de la même durée sur demande). Si l'agent du MESRI lui adresse une 2<sup>nd</sup>e demande d'éléments complémentaires, alors l'entreprise doit pouvoir s'entretenir avec lui. Enfin, l'avis rendu par l'agent du MESRI sur la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses contrôlées doit être motivé.

La méconnaissance de ces dispositions n'a d'incidences sur le bien-fondé de l'imposition que s'il est établi que l'entreprise a été privée d'une garantie (CE, 3 février 2021, n°431253, Sté Zoomici).

Or dans cet arrêt, la CAA de Versailles estime que dans le cas où un agent du MESRI formule une demande de documents complémentaires sans requérir de manière précise la délivrance de documents décrivant les prestations sous-traitées et les justificatifs y afférents, les dispositions de l'article R. 45 B-1 du LPF sont méconnues et l'entreprise contrôlée se trouve dès lors privée d'une garantie.

Cet arrêt qui fait écho à celui du Conseil d'Etat du 28/09/2022 (Société Innovation) qui avait annulé un redressement lié au rejet de l'éligibilité de projets sur la base des mêmes dispositions procédurales.

## Publications

### Régime des actifs incorporels : actifs éligibles (précisions)

#### [BOFiP \(BOI-BIC-BASE-110-10 et BOI-BIC-BASE-110-20\)](#)

*Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2019, les sociétés peuvent opter pour une imposition séparée au taux réduit de 10 % des produits de cessions et de concessions d'actifs incorporels éligibles (CGI, art. 238).*

L'Administration a mis à jour ses commentaires relatifs à ce régime afin de tenir compte de la suppression de l'imposition à taux réduit des revenus issus des inventions brevetables non brevetées (Loi de finances pour 2023, art. 72, I, 19°).

A cette occasion, l'Administration a précisé le champ des éléments d'actifs incorporels éligibles au régime d'imposition à taux réduit.

Pour y être éligibles, ces actifs doivent notamment présenter le caractère d'éléments de l'actif immobilisé. L'Administration précise nouvellement cette règle en indiquant que ces actifs doivent présenter « le caractère d'éléments susceptibles d'être inscrits à l'actif immobilisé ». Partant, « la circonstance qu'ils ne soient pas effectivement comptabilisés à l'actif ne conduit pas à considérer que cette condition n'est pas satisfaite ».

Il en va ainsi notamment des actifs incorporels partiellement ou totalement amortis « ou dont les frais d'études ou de recherches ayant abouti à leur mise au point auraient été passés en frais généraux » (BOI-BIC-BASE-110-20, n° 1).

### La direction générale des Finances publiques présente son rapport d'activité 2022

#### [Rapport d'activité 2022 de la DGFIP](#)

L'Administration présente son activité 2022 en chiffres et indique notamment que « 2022 marque l'arrivée de nouveaux outils d'intelligence artificielle en particulier autour du datamining. L'analyse des données a permis une montée en puissance de la programmation du contrôle fiscal ou encore la détection des entreprises et des collectivités locales en difficulté ».

## Prospective et projets en discussion

### CbCR public : sa transposition en droit interne est achevée

#### [Ordonnance du 21 juin 2023 relative à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices](#)

L'ordonnance transposant la Directive dite CbCR public vient d'être publiée au Journal officiel. Elle introduit en droit interne, pour les exercices ouverts à compter du 22 juin 2024 une nouvelle obligation déclarative tenant à la publication par les entreprises multinationales d'un rapport comportant des informations relatives aux impôts sur les bénéfices supportés dans les pays où elles opèrent.

Le Gouvernement a été habilité à transposer, par voie d'ordonnance, la directive (UE) 2021/2101 dite CbCR public, qui impose à certaines entreprises multinationales établies dans l'UE de communiquer publiquement des



informations relatives aux impôts sur les bénéfices qu'elles paient dans les pays où elles sont implantées (Loi DDADUE du 9 mars 2023, art. 11).

Des précisions pratiques sont apportées par un décret et un arrêté (seuil d'application, modalités de présentation des informations, de publication et de mise à disposition, conditions de mise en œuvre de la clause de sauvegarde, etc.).

L'obligation déclarative nouvelle s'appliquera, pour la première fois, aux exercices ouverts à compter du 22 juin 2024 (Ord., art. 8).

Le rapport devra être déposé au greffe du tribunal de commerce dans un délai de 12 mois à compter de la date de clôture du bilan. Il sera dès son dépôt mis gratuitement à la disposition du public, pour une période de 5 ans, sur le site internet de la société déclarante.

Le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices contiendra des informations relatives au dernier exercice clos de la société et selon le cas, pour l'ensemble des activités de la société (C. com., art. L. 232-6, II), de la société consolidante et des sociétés sur lesquelles elle exerce un contrôle et comprises dans la consolidation, au titre de l'exercice concerné (C. com., art. L. 233-28-1, II) et des sociétés considérées comme consolidantes, ainsi que celles des sociétés contrôlées comprises dans la consolidation (C. com., art. L. 233-28-2, IV) :

Les informations dont la divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés auxquelles elles se rapportent peuvent être omises du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, à l'exception des informations relatives aux juridictions figurant sur la liste noire et la liste grise européenne (C. com., art. L. 232-6, IV ; C. com., art. L. 232-6-1, IV ; C. com., art. L. 233-28-1, IV ; C. com., art. L. 233-28-2, VI). Les informations omises devront être publiées dans un rapport ultérieur, au maximum 5 ans après cette omission. En outre, le rapport doit clairement indiquer les motifs de l'omission.

L'ordonnance ne crée pas de sanctions spécifiques en cas de non-respect de la nouvelle obligation déclarative. En tout état de cause, la Directive exige que les États membres prévoient des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives, « applicables aux infractions aux dispositions nationales adoptées conformément à la présente directive et prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer l'exécution de ces sanctions » (Directive 2013/34/UE du 26 juin 2013, art. 51).

Une nouvelle obligation est mise à la charge des commissaires aux comptes. Ces derniers devront indiquer, dans le rapport joint au rapport de gestion ou au rapport sur la gestion du groupe le cas échéant, si la personne morale ou l'entité est soumise aux obligations déclaratives (C. com., art. L. 823-10, al. 5).

Dans l'affirmative, ils devront alors attester que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition comme requis (C. com., art. L. 823-10, al. 6).

## La présidence espagnole de l'UE dévoile son programme en matière de fiscalité et fait du projet de Directive « Shell entities » l'une de ses priorités

### *Programme de la présidence espagnole de l'UE*

*La présidence suédoise de l'Union européenne (UE) a pris fin le 30 juin 2023. Lui a succédé l'Espagne qui assurera la présidence du Conseil de l'UE jusqu'au 31 décembre prochain. Ses priorités ont été publiées sur son site internet ainsi que son programme selon les différentes formations du Conseil.*

La nouvelle présidence souhaite notamment des avancées afin de lutter contre la fraude fiscale et l'utilisation de sociétés écrans (projet de consultation de Directive 2021/0434 (CNS)) c'est-à-dire le projet dit « Shell entités » directive ou ATAD 3.

## Nouvelles règles relatives aux procédures de retenue à la source dans l'UE (FASTER)

### *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes*

La Commission européenne a publié un projet de Directive afin d'uniformiser les procédures de retenue à la source au sein de l'UE en les rendant plus efficaces pour toutes les parties prenantes tout en luttant contre la fraude fiscale et les abus.

Cette initiative est née du constat que les procédures actuelles permettant de bénéficier de taux réduits ou d'exonérations en application de conventions fiscales ou de la législation nationale sont souvent fastidieuses, coûteuses, longues et très disparates entre les Etats membres. Par ailleurs, il s'est avéré que les procédures en matière de retenue à la source sont plus particulièrement sujettes aux risques de fraude fiscale et d'abus, pouvant conduire à des pertes de revenus pour les Etats membres (i.e. affaires dites des Cum/Cum et Cum/ex files).

### **Systèmes de réduction de la retenue à la source**

Les Etats membres devraient mettre en œuvre, en plus d'une procédure standard de remboursement de l'excédent perçu, l'un des deux systèmes suivants (ou une combinaison des deux) :

- Application immédiate d'un taux réduit de retenue à la source (art. 12)
- Procédure de remboursement en moins de 2 mois de l'excédent de retenue à la source appliquée (art. 13)

### **Conditions**

Plusieurs conditions devraient être remplies :

- Paiements éligibles : dividendes d'actions cotées-- et intérêts d'obligations cotées (art. 2)
- E-certificat de Résidence fiscale (art. 4), un certificat numérique de résidence fiscale (eTRC) commun à tous les Etats membres de l'UE serait créé. L'objectif serait de pouvoir confirmer la résidence fiscale des contribuables européens de manière simple, rapide, standardisée et sécurisée.

### **Clause anti-abus**

Le second objectif du projet de Directive est de lutter contre la fraude fiscale et les abus dans les procédures de restitution de l'excédent de retenue à la source. Plusieurs clauses anti-abus sont prévues, rendant inapplicable les différents systèmes de restitution de l'excédent de retenue à la source (art. 10, 2 et 3).

### **Pour toute question, vous pouvez contacter :**

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, [rferrand.ext@numeum.fr](mailto:rferrand.ext@numeum.fr)

Cette Lettre contient des informations fiscales à caractère général, qui ne constituent en aucun cas un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des rédacteurs ou de Numeum